



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: K.K., bytem „X“**, zastoupen: ARIADNA, s.r.o., daňový poradce, Bořivojova 21, Praha 130 00, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno 602 00**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15.1.2015, č.j. 1283/15/5200-20443-701296,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhal včasnou žalobou soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen jako „*správní orgán prvního stupně*“ nebo „*správce daně*“ nebo „*prvostupňový správce daně*“), a to 1. dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty DPH ze dne 13.11.2013, č.j. 1089835/13/2809-24801-606817, jímž byla za zdaňovací období měsíce prosinec roku 2011 žalobci doměřena daň ve výši 77.273 Kč a zároveň bylo rozhodnuto o povinnosti žalobce zaplatit penále ve výši 15.454 Kč, 2. dodatečný platební výměr na DPH ze dne 13.1.2013, č.j. 1089836/13/2809-24801-606817, jímž byla za zdaňovací období měsíce červenec 2012 doměřena daň ve výši 77.613 Kč a bylo žalobci

uloženo uhradit penále ve výši 15.522 Kč (dále jen „*dodatečné platební výměry na DPH ze dne 13.11.2013*“), a to tak, že tyto platební výměry byly změněny pouze v části týkající se bankovního spojení s novým údajem pro poukázání platby doměřené daně a penále, přičemž ostatní výroky platebních výměrů zůstaly beze změny.

Žalobce v rozsáhlé žalobě formou polemiky se závěry žalovaného k jednotlivým odvolacím námitkám uvedl „*žalobní námitky*“, přičemž nejprve před uvedením každé námitky rozsáhle konstatoval obsah jednotlivých odvolacích námitek a k tomu uvedl názor žalovaného k těmto námitkám. Žalovaný pak ve vyjádření k žalobě uváděl své argumenty k nedůvodnosti žaloby.

Krajský soud pro přehlednost proto v intencích takto koncipované žaloby rovněž zvolil obdobný postup, tj. dále uvedené části odůvodnění rozsudku nejprve konstatoval obsah těchto žalobních námitek a k tomu hned uvedl své skutkové a právní závěry. Nejprve však považoval za účelné uvést následující skutečnosti:

Patří už ke zcela běžným jevům, že zástupci daňových subjektů, zejména daňoví poradci, v daňových řízeních a potažmo i v soudních řízeních o žalobách proti rozhodnutím vydaných v daňových řízeních, v nadsázce řečeno „*zapelevelují*“ svá podání velkým množstvím námitek, často účelového charakteru, aniž by precizně, stručně a přehledně žalobní body vymezili. Žaloby tak obsahují zejména rozsáhlou polemikou se závěry správních orgánů a potažmo i soudů. Z dalších jejich podání, zejména z odvolání učiněných v daňovém řízení a potažmo i z žalob proti rozhodnutím o těchto odvoláních lze zjistit účel takového postupu, tj. zřejmě očekávají, že když nebudou jejich rozsáhlé a podrobné námitky „*otrocky*“ vypořádány, anebo nebude detailně vyvrácena jejich argumentace, tak že to je automaticky bez dalšího důvod pro zrušení napadených rozhodnutí pro jejich nepřezkoumatelnost. Tento svůj záměr zřejmě uplatňují i v řízeních o kasačních stížnostech a dokonce i v řízeních před Ústavním soudem (jak vyplývá i z dále uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu - dále jen „*NSS*“ a rovněž i Ústavního soudu). K tomu je třeba uvést následující skutečnosti:

Jak je ostatně uvedeno i v konstantní soudní judikatuře NSS, „*účelem soudního přezkumu správních rozhodnutí, není lpění na formální dokonalosti správních rozhodnutí, ale účinná ochrana veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy. Z výše uvedeného je prima facie patrné, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů plně přezkoumatelná jsou, když správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí podrobně popsaly, jaké skutečnosti v řízení zjistily, jak je právně posoudily a jakými úvahami se přitom řídily*“ (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28.8.2007, vydaný ve věci sp. zn. 6 Ads 87/2006). Samozřejmě že se správní orgány musí vyrovnat ve svých rozhodnutích i s námitkami účastníků řízení vznesených v jejich podání, zejména v odvolání, avšak jednak se musí jednat o relevantní námitky, tj. takové, které mohou vést odvolací orgán či soud ve správním soudnictví k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí a dále platí, že nelze povinnost správních orgánů (a potažmo i soudu ve správním soudnictví) odůvodnit svá rozhodnutí a vypořádat se s námitkami účastníků řízení vykládat striktně tak, že odůvodnění rozhodnutí musí obsahovat podrobnou věcnou argumentaci vyvracející všechny námitky či vlastní rozsáhlou argumentaci účastníků řízení. Pokud účastníci správních řízení v žalobách namítají, že nebylo reagováno na všechny jejich jednotlivé námitky a výtky obsažené zejména v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, je třeba uvést ve vztahu k rozsahu jejich odůvodnění a potažmo i soudních rozhodnutí následující závěry:

Ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, **nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku.**

Podle rozsudku NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 (srov. též rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9 Afs 70/2008-13) „povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit **nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku** (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku *Evropského soudu pro lidská práva* ve věci *Van de Hurk v. Nizozemí*). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím - minimálně implicitně – námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, dostupný na www.nssoud.cz). Akceptována je odpověď **implicitní** i Ústavním soudem (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Obdobně se k této otázce staví i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Skutečnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práva na spravedlivý proces. Toto právo **nelze** vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 14.5.2015, č.j. 7 As 83/2015-56:

„Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a **podstatných** skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11.4.2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 – 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 – 75, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). **Z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí však není povinností soudu se v odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým dílčím skutečnostem, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů** (srov. např. náleze Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, či rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 4. 1994 ve věci *Van de Hurk v. The Netherlands*, stížnost č. 16034/90, dostupný na <http://hudoc.echr.coe.int/>).“

Povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je **vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne **24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013**, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

*„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na **nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04**, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitosti rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“*

V rozsudku ze dne **30.6.2015, č.j. 2 Afs 7/2015-73 NSS** výstižně a stručně k rozsahu přezkumu ve správním řízení či v soudním řízení ve správním soudnictví uvedl:

„Ve vztahu jak k napadenému rozsudku, tak k rozhodnutím správních orgánů uplatnil stěžovatel námitky nepřezkoumatelnosti. Lze s ním jistě souhlasit, že nelze přistoupit k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí, pokud toto nesplňuje formální předpoklady přezkoumatelnosti. Nicméně tento obecný postulát nelze vykládat tak, že soud (ať již krajský soud ve vztahu k napadenému rozhodnutí správního orgánu, nebo zdejší soud ve vztahu ke krajskému soudu) bude automaticky rušit každé rozhodnutí, které se nevypořádá bezzbytku s celou odvolací, resp. žalobní argumentací. Docházelo by tak ke zcela absurdním rozhodnutím zejména v případech, kdy je přezkoumávané rozhodnutí věcně správné a nebyla řádně nebo vůbec vypořádána dílčí námitka, která by však nemohla mít i v případě důvodnosti vliv na zákonnost samotného rozhodnutí.“

V neposlední řadě je nutné uvést i konkrétní příklad „zaplevelené“ žaloby a následného jeho hodnocení v judikatuře NSS, a to např. v rozsudku ze dne **11.6.2014, č.j. 10 Afs 18/2015-48**:

„[34] Žaloba podaná u krajského soudu byla vskutku rozsáhlá, obsahovala 18 stran textu a více než 100 odstavců. V takovémto případě krajský soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud (v nálezu krajským soudem správně citovaném), „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o

sobě dostatečná“ [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc *M. CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68, srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014 – 43, věc *To & Mi Vdf.*, bod 41, ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012 - 50, věc *SAFINA*, bod 21, ze dne 6. 6. 2013, čj. 1 Afs 44/2013 - 30, věc *SOLARPARK gama*, bod 41, ze dne 3. 7. 2013, čj. 1 As 17/2013 – 50, bod 17, nebo ze dne 25. 2. 2015, čj. 6 As 153/2014 – 108, bod 37].

[35] Pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými.“

Námítka žalobce o nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí z důvodu, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho námitkami, je námitkou procesního charakteru, která může vést soud k závěru o zrušení žalovaného rozhodnutí z důvodu vady řízení, tj. nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodu rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 1 s.ř.s.). K takovému závěru soudu však musí být splněn zákonný předpoklad stanovený v ust. § 65 odst. 1 s.ř.s. spočívající v tom, že napadeným rozhodnutím byla porušena práva žalobce tak, že byl žalobce zkrácen na svých právech. O takové porušení práv žalobce mající ve svém důsledku krácení na právech ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s.ř.s., by se např. jednalo vždy tehdy, kdyby se mohl odrazit ve skutečném porušení konkrétních procesních práv např. tím, že by s žalobcem v průběhu správního řízení nebylo vůbec jednáno jako s účastníkem správního řízení, ač s ním tak jednáno být mělo, příp. tím, že by žalobci postavení účastníka řízení sice přiznáno bylo, avšak byla by mu v průběhu takového řízení upřena jeho jednotlivá konkrétní subjektivní práva determinující jeho aktivní participaci na řízení (srov. mutatis mutandis rozsudek NSS ze dne 31.1.2006, č.j. 5As 53/2004-96). V případě jiných procesních pochybení vzniklých při rozhodovací činnosti správních orgánů, tj. zejména v případě žalobcem **namítané nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí** z důvodu, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho námitkami, se pak musí jednat o takovou vadu řízení, která by **mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí**. O vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a mohla by tak krátit žalobce na jeho právech **se ale nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo** (srov. rozsudek NSS ze dne 26.10.2009, č.j. 8Afs 46/2009-46). Mezi namítanou nezákonností a důsledky případného vyhovění žalobě (a tedy zrušením napadeného správního rozhodnutí) musí navíc existovat určitý **vztah proporcionality** (srov. rozsudek NSS ze dne 20.5.2004, č.j. 7A 85/2001-43).

Ke zrušení rozhodnutí pro uvedenou namítanou vadu žalobcem tak proto nepostačuje skutečnost, že žalovaný nereagoval podrobně na každou námitku žalobce v průběhu odvolacího řízení, zejména v odvolání. Žalované rozhodnutí a rozhodnutí jemu v dané věci předcházející jako celek by mohl soud zrušit jen tehdy, pokud by shledal, že porušení zákona došlo nikoliv v zanedbatelné míře, nýbrž v intenzitě, zpochybňující zákonnost posuzovaného správního řízení a vydaného rozhodnutí jako celku (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 20.5.2004, č.j. 7A 85/2001-43). Podle rozsudku NSS ze dne 25.4.2007, č.j. 1Afs 30/2006-101 „podstatou řádného vypořádání se s důvody opravného prostředku není jen pouhá reakce odvolacího orgánu na každou větu v tomto prostředku se vyskytující, nýbrž zodpovězení k věci se vztahujících právních otázek“, tj. podle již soudem výše zmíněné judikatury se takový závěr netýká až „každé věty“

vyskytující se v opravném prostředku, tedy zejména v odvolání, ale i námitek v něm uvedených (srov. zejména rozsudky NSS ze dne **22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 dále též rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9 Afs 70/2008**, rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9Afs 70/2008-13, nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 atd., dále pak i rozsudek ESLP ve věci Van de Hurk v. Nizozemí, odkazy a argumentace soudu viz výše).

Z výše uvedených závěrů soudů vyplývá, že pro rozhodnutí soudu o předmětné žalobě **nebylo stěžejní otázkou to, zda se žalovaný vypořádal se všemi námitkami žalobce detailním způsobem a či zda vyvrátil vlastní argumentaci žalobce k uplatnění právního názoru žalobce, ale stěžejní otázkou pro rozhodnutí soudu bylo, zda správce daně a potažmo žalovaný správně aplikovaly platnou právní úpravu.** Pokud by tomu tak nebylo, stal by se soud ryze **formálním kontrolorem v inventuře týkající se vypořádání námitek a argumentace vznesených žalobcem v daňovém řízení.**

Podstatná je tedy námitka nikoliv procesního charakteru, ale uvedená **hmotně právní námitka** týkající se zákonnosti žalovaného rozhodnutí z hlediska použité právní kvalifikace správními orgány v daňovém řízení. Pokud by soud dospěl k závěru, že žalované rozhodnutí je zákonné z hlediska hmotně právního, tj. že správní orgány zákonným způsobem aplikovaly platnou právní úpravu a správně by z ní vyvodily závěr o nedůvodnosti uvedeného názoru žalobce, tak je zcela nadbytečná a bezpředmětná další polemika o tom, zda se žalovaný detailně vypořádal se všemi námitkami žalobce, zda reagoval podrobně na všechny námitky, či zda vyvrátil argumentaci žalobce, která polemizuje se závěry správních orgánů. Na tomto místě je opětovně nutné zdůraznit, že pokud soud **nepřisvědčí argumentaci účastníka řízení, nelze to bez dalšího považovat to za porušení jeho práv, když právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu, či na rozhodnutí v jeho prospěch** (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20.10.2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11). Navíc povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7As 126/2013-19).

Zároveň platí, že **pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán** (srov. rozsudek NSS ze dne 12.11.2014, č.j. 6 As 54/2013-128).

Soud dále dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí **odkazovat** na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Krajský soud ve světle výše označených hledisek k jednotlivým žalobním námitkám žalobce uvádí následující závěry:

Nejprve žalobce považoval za zjevně „*účelové a nelogické*“ tvrzení žalovaného a správce daně, že se žalobce vyhýbal zahájení a provedení daňové kontroly a tuto neumožnil. Žalobce byl dlouhodobě v pracovní neschopnosti, která mu bránila zúčastnit se zahájení daňové kontroly, správce daně mohl využít ust. § 26 odst. 1 daňového řádu a ustanovit žalobci zástupce z důvodu uvedeného v ust. § 26 odst. 1 písm. e) daňového řádu, pokud tak správce daně neučinil, je zřejmé, že „*jeho cílem bylo znevýhodnit žalobce a vyměřit daň podle pomůcek*“. Správce daně postupoval tak, že měl žalobce poškodit a nepostupoval se základní zásadou uvedenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, tj. správce daně má šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy, atd. Tuto námitku pak žalobce dále „rozkošatěl“ v další části žaloby, když polemizoval s názorem žalovaného, že ustanovení zástupce je velmi závažným zásahem do práv daňového subjektu, a lze jej využít pouze v případech, kdy je ustanovení zástupce zcela jednoznačné ve prospěch osoby zúčastněné na správě daní. Žalobce k tomu uvedl, že považuje stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek za značnou újmu, neboť nejde o spravedlivé stanovení daňové povinnosti, a že vznik újmy „*žalobci hrozil, což nakonec potvrdil i postup správce daně, který daň vyměřil ve zcela neadekvátní výši, přičemž projevil značnou svévoli a zlovůli*.“ Správce daně tak nebyl oprávněn hodnotit postup daňového subjektu jako neumožnění zahájení daňové kontroly a nebyl ani oprávněn stanovit v souladu s ust. § 87 odst. 5 daňového řádu daň podle pomůcek, neboť žalobce správci daně „*předložil doklad o pracovní neschopnosti, což je podle mínění žalobce závažný důvod, který správce daně nevyvrátil a žalovaný jej pouze účelově zpochybňuje*.“

K této žalobní námitce **krajský soud uvádí**, že se zcela ztotožňuje s postupem a se závěry obou správních orgánů. Ze správního spisu vyplývá, a žalobce to ani v žalobě nezpochybnil, že po prvním pokusu o sjednání termínu zahájení daňové kontroly (úřední záznam ze dne 24.5.2013, čl. 1 správního spisu) požádal žalobce o odklad daňové kontroly na 30.9.2013 z důvodu, že „*uvádím velice špatný zdravotní stav své tchyně, o kterou se musí 24 hodin starat moje manželka, která je mojí spolupracující osobou a vzhledem k této její absenci musím celý podnik řídit sám. Navíc je období závěrek a daňových přiznání a v rámci své každodenní práce musím připravit podklady pro daňového poradce..., navíc v období července a srpna jsou v mém podnikání velice silné měsíce a budu plně vytížen pracovními povinnostmi*“ (čl. 2 správního spisu). Žalobce rovněž nezpochybnil ani závěr žalovaného uvedený v žalovaném rozhodnutí (bod 23), že tento navržený termín zahájení daňové kontroly ze strany daňového subjektu (30.9.2013) byl učiněn 4 měsíce po oznámení úmyslu zahájit daňovou kontrolu a jeví se správnímu orgánu jako nepřiměřeně dlouhý, a to z pohledu ust. § 87 odst. 4 daňového řádu (bod 6), kdy právní úprava směřuje k zamezení obstrukcí ze strany daňového subjektu. Rovněž žalobce nezpochybnil závěr žalovaného, tj. neuvedl žádnou konkrétní námitku proti závěru žalovaného (bod 23 žalovaného rozhodnutí), že je sice na vůli daňového subjektu, „*který termín své připravenosti zvolí, musí to však být některý ze dnů, které se nacházejí v zákonném limitu daném odst. 4 (§ 87 odst. 4 daňového řádu – pozn. krajského soudu), tedy limitu 15-ti denním, za splnění dalších podmínek*“. Správně tedy žalovaný vyhodnotil argumentaci žalobce, že musí nachystat podklady pro daňového poradce, jako **účelový**. K tomu soud uvádí, že žalobcem uvedené důvody ve zmíněné žádosti o odklad daňové kontroly nemohou mít za následek změnu postupu správce daně, který je vázán ust. § 87 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, s nímž je zmíněný závěr žalovaného zcela v souladu, přičemž závěr žalovaného o účelovosti uvedené žádosti o odklad daňové kontroly žalobce **ani v žalobě nenapadl**. Soud ve správním soudnictví nemůže nahrazovat funkci zástupce žalobce a sám sobě vytvářet a vyhledávat námitky za žalobce a poté se s nimi v rozsudku vypořádávat (srov. k tomu jinými

slovy rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010, č.j. 4 As 3/2008-78). V souladu s ust. § 87 odst. 4 proto správce daně vydal výzvu k zahájení daňové kontroly ze dne 28.6.2013, v níž lhůta pro sdělení dne a hodiny, kdy je daňový subjekt připraven k zahájení daňové kontroly, byla stanovena v délce 15-ti dnů. Místem provádění daňové kontroly určil Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště Ústí nad Orlicí, k doručení výzvy došlo dne 11.7.2013, přičemž žalobce reagoval návrhem na zahájení daňové kontroly dne 9.8.2013 v 9:00 hod. a zároveň se dne 5.8.2013 telefonicky spojil se správcem daně, který akceptoval navržený termín zahájení daňové kontroly dne 9.8.2013. Dne 8.8.2013 obdržel správce daně „oznámení“ žalobce, že „z důvodu dočasné pracovní neschopnosti se nemohu dostavit na zahájení daňové kontroly v předem dohodnutém termínu, tj. 9.8.2013“ (čl. 7 správního spisu), přičemž k tomuto oznámení doložil rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti, díl III., tj. „neschopenku“ která byla vystavena dne 7.8.2013 MUDr. L. K., praktickým lékařem, ve kterém bylo pouze uvedeno, že žalobce má povoleny vycházky ode dne 8.8.2013 od 10:00 do 12:00 a od 14:00 do 18:00 hod., v této „neschopence“ nebyla uvedena ani diagnóza, ani termín kontroly, nebyly uvedeny nejen lékařem, ale ani žalobcem další podrobnější informace o zdravotním stavu žalobce. V tomto případě je tedy **správný názor žalovaného, že „prvostupňový správce daně zcela odůvodněně mohl předpokládat, že se nejedná o tak závažný zdravotní stav, který by daňovému subjektu neumožnil dostavit se k zahájení daňové kontroly v dlouhodobějším časovém horizontu.“ (bod 26 žalovaného rozhodnutí).** Zároveň žalobce provedl změnu bydliště na adresu „X“, když původní adresa bydliště žalobce byla v České Třebové, tj. „X“ (což ani v žalobě nepopírá). Uvedený postup vyhodnotil žalovaný jako **účelový**, když uvedl, že: „Dle odvolacího orgánu není změna bydliště otázkou momentálního rozhodnutí, obzvláště pokud v místě původního bydliště fyzická osoba podniká, má zde vážně nemocného rodinného příslušníka, který vyžaduje celodenní péči a rovněž sám daňový subjekt je vážně nemocný. Je toho názoru, že vzhledem k popsané situaci při správě daní u daňového subjektu a v souvislosti se zásadou vzájemné spolupráce, jak uvádí § 6 odst. 2 daňového řádu, mohl tento prvostupňového správce daně informovat o svém úmyslu změnit bydliště mnohem dříve, pokud tato změna nebyla účelová.

Účelovost svého jednání však připouští i sám daňový subjekt, když v doplnění odvolání doručeném dne 28.1.2014 uvádí: „Právě pro podjatost pracovníků správce daně vůči němu změnil daňový subjekt místní příslušnost k jinému správci daně. Podjatost pracovníků správce daně, v současné době zejména pana Davida Kubišty, se projevuje v nesprávných postupech správce daně a v jeho nezákonných rozhodnutích.“ K tomu odvolací orgán podotýká, že z daňového spisu vyplynulo, že daňový subjekt uplatnil v daném řízení pouze jednu námitku podjatosti, a to právě až v uvedeném doplnění odvolání. Rozhodnutím č.j. 216585/14/2809-05400-607657, nebyly shledány důvody pro vyloučení úřední osoby. Pokud měl daňový subjekt za to, že je krácen na svých právech či jinak poškozován postupem prvostupňového správce daně, mohl podat stížnost dle § 261 daňového řádu. Učinil tak dne 16.7.2013 podáním stížnosti proti rozsahu v jakém mu bylo umožněno nahlížení do daňového spisu za jiné zdaňovací období (březen roku 2013). Stížnost byla shledána nedůvodnou, o čemž byl daňový subjekt informován Vyrozuměním č.j. 1089005/13/2809-05400-607657, doručeným dne 27.8.2013.

Z tohoto pohledu se změna bydliště jeví jako účelová z důvodu případného zahájení daňové kontroly. Tomuto závěru dále nasvědčuje i skutečnost, že prvostupňový správce daně provedl dne 22.8.2013 místní šetření v místě nového bydliště daňového subjektu. Bylo ověřeno (viz Úřední záznam č.j. 1088974/13/2809-05403-608388), že žádný zvonek není označen jménem daňového subjektu. Dotazem v databázi ARES bylo zjištěno, že ke dni

23.8.2013 bylo na uvedené adrese evidováno 306 ekonomických subjektů a Finanční úřad pro hlavní město Prahu telefonicky sdělil, že na uvedené adrese eviduje minimálně dva poskytovatele virtuálního sídla pro podnikatelské subjekty.“

Krajský soud se tak zcela ztotožnil se závěry žalovaného o účelovosti uvedeného postupu žalobce, když žalobce měl dostatečný časový prostor dostavit se ke správci daně z důvodu zahájení daňové kontroly, kdy tak mohl učinit v průběhu září – října a příp. začátku listopadu roku 2013, přičemž tak mohl učinit i dne 30.9.2013, jak původně sám termín zahájení daňové kontroly navrhl. Krajský soud navíc uvádí, že rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti se vystavuje především pro účely sociálního zabezpečení a pro pracovní právní účely a není z něj patrný charakter onemocnění, způsob léčby ani druh a rozsah omezení, která pro toho, kdo toto rozhodnutí předkládá, z jeho onemocnění nebo léčby vyplývají. Samo o sobě tak nemůže být dostatečným podkladem pro závěr, že v daném případě žalobci bránilo v účasti na daňové kontrole.

Obdobně takto posuzuje rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti judikatura v případech „*neschopenek*“ předkládaných v trestních řízeních (srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 28.5.2010, sp. zn. 11Tdo 90/2010), **tím spíše** je třeba takto přistupovat k žalobcem předložené neschopence, resp. hodnocení důsledku předložení tohoto dokladu z hlediska jeho významu pro předmětný závěr žalovaného v projednávané věci. V kontextu s již prvním, žalobcem nenapadeným závěrem žalovaného o účelovosti žádosti o odklad zahájení daňové kontroly na 30.9.2013, se jeví tím spíše jako účelový další postup žalobce, tj. výše popsany jeho postup (zejména předložení uvedené „*neschopenky*“, změna adresy bydliště s důsledkem změny místní příslušnosti daňového subjektu), tedy tento postup se jeví i krajskému soudu jako **účelový, s cílem žalobce oddálit či zamezit zahájení daňové kontroly**. Pro nápravu takového postupu neslouží žalobcem uvedené tvrzení o tom, že mu měl být ustanoven zástupce. **Jestliže v dané věci bylo prokázáno, že jednání žalobce bylo účelové a obstrukční, tak pro takový případ platná právní úprava nestanoví, že by se měla takto jednajícímu daňovému subjektu poskytnout „ochrana“ v podobě ustanovení zástupce.** Účelové a obstrukční jednání je jednáním in fraudem legis a takové nepoživá právní ochrany (srov. rozsudek NSS ze dne 25.9.2007, č.j. 2Afs 52/2007-50, a dále např. rozsudek NSS ze dne 18.8.2005, č.j. 2Afs 202/2004-43), přičemž uvedené jednání považuje i krajský soud za účelové, jež nemá „*jiné objektivní vysvětlení, než obstrukci či nevhodné procesní taktizování*“ (srov. citovaný rozsudek NSS ze dne 25.9.2007, č.j. 2Afs 52/2007-50). Tvrzení žalobcem o tom, že by v takovém případě měl být žalobci „*ustanoven zástupce*“, považuje soud za zcela **nedůvodné** a dokonce příliš i odvážné, které nemá oporu v platném právním řádu a je v rozporu s výše uvedenou zásadou in fraudem legis. Není tedy pravdou, jak tvrdí žalobce v žalobě, že uvedený doklad o pracovní neschopnosti je „*závažný důvod, který správce daně nevyvrátil a žalovaný jej pouze účelově zpochybňuje*“, a že nebyl oprávněn stanovit v souladu s ust. § 87 odst. 5 daňového řádu žalovaný daň podle pomůcek.

Ostatní žalobní námitky se již týkaly vlastního stanovení daňové povinnosti na základě doměření DPH za zmíněná dvě období, za měsíc prosinec roku 2011 (dodatečný platební výměr na DPH ze dne 13.11.2013) a za měsíc červenec roku 2012 (dodatečný platební výměr na DPH ze dne 13.11.2013).

Předně **žalobce namítl**, že tvrzení žalovaného je v rozporu se závěry z místního šetření. Z tohoto šetření „*nutně musel*“ správce daně zjistit, že žalobce prodává pohonné hmoty (dále jen „*PHM*“), které mu dodávala spol. ČEPRO, a.s., a to jednak jako zboží této

společnosti a jednak, že část zboží dále prodává pod označením jím provozované čerpací stanice, když tuto část zboží vedl ve svém účetnictví jako zboží nakoupené od spol. ČEPRO, a.s. Žalobce předložil správci daně doklady o tom, že takovým způsobem část zboží opravdu prodával, a že spol. ČEPRO, a.s., s touto situací byla srozuměna. Žalovaný neuvedl, co přesně správce daně při místním šetření kontroloval a také „neargumentoval“ vyjádření úředních osob, které místní šetření prováděly, správce daně kontroloval písemné doklady a „dobře věděl“, jakým způsobem žalobce při prodeji PHM postupuje, že tedy část prodával pod jménem spol. ČEPRO, a.s., a část pod označením čerpací stanice, přičemž tuto část PHM prodáváných pod názvem čerpací stanice hradil firmě ČEPRO, a.s.

V další žalobní námitce poukázal žalobce na ust. § 108 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „ZDPH“), které „stanovilo osobě, která vystaví doklad, na kterém uvede daň, povinnost daň přiznat a uhradit.“ Žalobci nedodával nikdo jiný PHM, než společnost spol. ČEPRO, a.s., a jestliže správce daně zpochybnil skutečnost, že PHM prodávané žalobcem pod jeho jménem nedodala společnost ČEPRO, a.s., pak by se jednalo o nelegálně nakoupené PHM, správce daně sice podal trestní oznámení na žalobce, avšak šetření orgánů činných v trestním řízení nic takového neprokázalo. Tvzení správce daně tak bylo „účelové a v rozporu se skutečností“. Žalobce dále v další žalobní námitce zpochybnil celý postup správce daně, brojil proti oprávněnosti správce daně vyměřit daň podle pomůcek, jestliže správce daně použil výsledky odvolacího řízení jako pomůcku, v souvislosti s nepravomocným rozhodnutím správce daně, nelze takový podklad využít jako důkazní prostředek, vyslovil pochybnost o délce lhůty pro rozhodnutí o podaném odvolání. V poslední žalobní námitce pak žalobce namítl, že žalovaný nedal možnost, aby údajné nesrovnalosti vysvětlil, správce daně neměl zákonný důvod vyměření daně podle pomůcek, navíc při vyměření podle pomůcek použil údajných výsledků řízení za jiné zdaňovací období, přičemž odvolání žalobce v této věci „účelově již více jak 16 měsíců nerozhodl.“

K těmto námitkám uvádí krajský soud následující skutkové a právní závěry:

Podle ust. § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění (dále jen „daňový řád“ nebo „ZSDP“) **správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Jedním z prostředků k dosažení tohoto cíle je i daňovým řádem upravený způsob řešení situace, kdy sám daňový subjekt neumožní správci daně zahájení a provedení daňové kontroly, tedy sám znemožní stanovit daňovou povinnost dokazováním.** V takovém případě je oprávněn správce daně stanovit daň podle pomůcek, protože podle ust. § 87 odst. 5 daňového řádu, nevyhoví-li daňový subjekt k výzvě podle odst. 2 (tj. neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu správcem daně vyzván, což se v projednávané věci i stalo) ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek. Tak tomu bylo i v projednávané věci. V tom případě byl žalovaný, jako odvolací orgán, povinen zkoumat pouze splnění dvou podmínek, a to že v důsledku nesplnění povinnosti daňového subjektu při dokazování není možno stanovit daňovou povinnost na základě důkazů (§ 31 odst. 5 daňového řádu), a dále že daňový základ a výše daně mohou být pomocí pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 daňového řádu), tedy, že „daňový subjekt tak může při stanovení daně pomocí pomůcek v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: Především může brojit proti správcem daně zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že daň bylo možno stanovit na základě

dokazování; toto tvrzení musí samozřejmě opírat o patřičné důkazy..., druhý okruh námitek, které lze uplatnit proti vyměření daně podle pomůcek se může týkat kvality použití pomůcek (tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda byly správce hodnoceny, a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení)“ (srov. rozsudek NSS ze dne 30.5.2011, č.j. 8Afs 69/2010-103), přičemž rozsah přezkumu vymezil rozšířený senát NSS usnesením ze dne 14.4.2009, č.j. 8Afs 15/2007-75). Zpochybnění první z těchto dvou podmínek se týkaly předchozí žalobní námitky, se kterými se soud již vypořádal (argumentace soudu viz výše), přičemž k tomu krajský soud uvádí závěr, že se žalobce účelově vyhýbal zahájení a provedení daňové kontroly a byly tak splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v souladu s ust. § 87 odst. 5 daňového řádu. Důvodné však nebyly ani zbývající zmíněné námitky.

V těchto ostatních námitkách žalobce zpochybňoval postup správce daně zahrnující použití jako pomůcek vlastní zjištění z jiného zdaňovacího období, tj. za zdaňovací období měsíce březen roku 2013, v rámci postupu k odstranění pochybností a evidence vedené pro daňové účely předložené daňovým subjektem v souvislosti s místním šetřením za předmětná zdaňovací období. Tyto námitky tak spadají do druhého okruhu námitek, které lze uplatnit proti vyměření daně podle pomůcek, a který se týká kvality použitých pomůcek (tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení – srov. výše citovaná judikatura NSS). K těmto žalobním námitkám úvodem krajský soud dále musí konstatovat, že v případě stanovení daňové povinnosti podle pomůcek „jde o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 ZSDP)...daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek při stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek zjištěna dostatečně spolehlivě.“ (srov. rozsudek NSS ze dne 18.7.2007, č.j. 9Afs 28/2007-156). Daňovému subjektu nemůže „svědčit právo domáhat se určitých (konkrétních) pomůcek, resp. posléze z jakéhokoliv libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně. Je třeba vycházet z toho, že správce daně má při výběru pomůcek z povahy věci vyplývající jistotu a zákonem omezenou míru volné úvahy, a že obstarává pomůcky bez součinnosti s daňovým subjektem“ (srov. rozsudek NSS ze dne 30.5.2011, č.j. 8Afs 69/2010-103). Námitky, které však žalobce uplatnil v odvolání a následně i v žalobě, však již jsou nad rámec výše zmíněných omezení rozsahu námitek daňového subjektu při stanovení daně podle pomůcek.

Za předmětná zdaňovací období, tj. v dané věci prosinec 2011 a červenec 2012, při stanovení daně, neuznal správce daně nárok žalobce na odpočet daně za nákup PHM dle předložené evidence za tato zdaňovací období, přičemž jako pomůcku při stanovení daně za tato dvě zdaňovací období byla použita zjištění a výsledky postupu správce daně k odstranění pochybností za měsíc březen roku 2013. Za toto zdaňovací období též žalobce uplatnil nárok na odpočet daně za nákup PHM z daňových dokladů – faktur vystavených dodavatelem ČEPRO, a.s., avšak z příslušných podkladů (odpověď na dožádání, z úředních záznamů) a zejména pak z protokolu o výsledku svědka ze dne 21.6.2013, když všechny tyto podklady jsou přiloženy k úředním záznamům – podkladům pro vydání předmětných dodatečných platebních výměrů na DPH - čl. 10 a 11 správního spisu, tj. H.H. – místopředsedkyně představenstva a finanční ředitelky ČEPRO, a.s., vyplynul jednoznačný závěr, že doklady na

základě kterých uplatnil žalobce za zdaňovací období březen roku 2013 nárok na odpočet daně v souvislosti s deklarovaným pořízením PHM, a které měla údajně vystavit tato společnost, tak společnost ČEPRO, a.s., nevystavila, fakturované pohonné hmoty nedodala a tyto doklady se ani nepodobají dokladům vystavovaným společností ČEPRO, a.s., přičemž ani společnost ČEPRO, a.s., nezplnomocnila žalobce jako nájemce čerpací stanice a smluvního distributora PHM, aby jejím jménem vystavoval faktury za prodej PHM. Tento svědek v rámci svědecké výpovědi mimo jiné popsal práva a povinnosti žalobce jako nájemce a společnosti ČEPRO, a.s., jako pronajímatele, přičemž tato práva a povinnosti jsou vymezena zejména v distribuční smlouvě, tato přesně uvádí, že se jedná o zprostředkovatelský výhradní prodej, tedy že žalobce mohl zabezpečovat jen příjem a skladování PHM a jejich následný prodej jménem a na účet spol. ČEPRO, a.s., včetně vedení veškeré administrativy s tím související. Rovněž v této smlouvě je podle výpovědi svědka uvedeno, že zboží, tedy v dané věci PHM, je ve vlastnictví ČEPRO, a.s., a bylo pouze žalobci předáváno do správy a ke zprostředkování prodeje, distribuční smlouva také upravuje podmínky, ze kterých je povinen partner odvádět tržby z prodeje PHM, vyúčtování – jakým způsobem vystavuje daňové doklady, když ČEPRO, a.s., pouze opravňuje a zavazuje žalobce k vystavování daňových dokladů za její uskutečněný prodej zboží jménem spol. ČEPRO, a.s., a to všem zákazníkům čerpací stanice. Tento svědek dále uvedl, že spol. ČEPRO, a.s., nedodala žalobci PHM, které by mu přímo fakturovala, v této souvislosti uvedl, že neví o žádných „nepřiznaných“ penězích na účtu spol. ČEPRO, a.s., tj. že by tato společnost nevěděla, k jakým dokladům patří, dále vypověděl, že rovněž v období let 2011 a 2012 „žádné pohonné látky přímo panu K. nefakturovali“, tedy že spol. ČEPRO, a.s., v těchto letech nedodávala PHM přímo žalobci. Rovněž se svědek vyjádřil k tomu, že na čerpací stanici provozované žalobcem docházelo k častým a nevysvětlitelným změnám způsobu úhrady (v rozsahu několika hodin byly stornovány prodeje PHM v hotovosti a nahrazovány prodeji bezhotovostními). K tomu je třeba dodat, že žalobce se uvedeného výsledku jmenovaného svědka ani nezúčastnil a jeho výpověď nijak ani v odvolacím řízení nezpochybnil. Z uvedených podkladů tak jednoznačně vyplynulo, že žalobce nebyl oprávněn, tedy zplnomocněn uvedenou spol. ČEPRO, a.s., aby sám vystavoval faktury, jak se stalo i v projednávané věci, když na fakturách vztahujících se k předmětnému zdaňovacímu období (prosinec 2011 a červenec 2012) nebyl jako dodavatel uvedena čerpací stanice ČEPRO, a.s., ale tyto faktury v rozporu s distribuční smlouvou vystavil sám žalobce, k čemuž nebyl oprávněn, ostatně na těchto fakturách je jako dodavatel uvedeno: č. 323 ČEPRO, a.s., přičemž předmětem podnikatelské činnosti žalobce je provoz čerpací stanice Eurooil s identifikačním č. 323 v České Třebové pronajaté od spol. ČEPRO, a.s. Z poznatků, resp. ze zjištění získaných při správě dani za zdaňovací období březen 2013 (tj. zejména uvedená výpověď svědka, odpověď na dožádání) tedy vyplynul jednoznačný závěr o tom, že žalobce žádné pohonné hmoty nikdy od spol. ČEPRO, a.s., nenakoupil. Proto nemohl logicky ani v předchozím období, tj. v inkriminovaných měsících roku 2011 a 2012 (prosinec 2011 a červenec 2012) uplatňovat nárok na odpočet daně za nákup PHM od spol. ČEPRO, a.s., když právě tento závěr vyplynul správci daně z poznatků, resp. ze zjištění získaných při správě dani za zdaňovací období měsíce březen 2013 (výpověď svědka atd., jak soud již výše uvedl). Na použití těchto zjištění a poznatků za zdaňovací období měsíce březen 2013 pro posouzení nároku žalobce na odpočet daně za měsíc prosinec 2011 a červenec 2012 tak nespátňuje krajský soud nic nezákonného. Navíc předložené doklady – faktury za měsíc prosinec 2011 a červenec 2012 nebyly daňovými doklady, když sám žalobce ve vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíce březen 2013 uvedl, že „nejde o skutečné daňové doklady ale o souhrnné údaje z jednotlivých, zjednodušených

daňových dokladů, které daňový subjekt obdržel na čerpací stanici 323 při odeběrání pohonných hmot v ten který den.“ Žalobce však zjednodušené daňové doklady **nepředložil, a ani je nijak nevymezil.** Z faktur za zmíněná zdaňovací období je však zřejmé, že tyto byly vystaveny žalobcem a jako odběratel byl opět uveden žalobce a byl z nich uplatněn nárok na odpočet daně. **Podle ust. § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH je však základní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně existence daňového dokladu s daní, kterou vůči němu uplatnil i jiný plátce.** To však splněno nebylo, neboť spol. ČEPRO, a.s., jako deklarovaný dodavatel nepotvrdil vystavení daňového dokladu ani dodání zboží, když dokonce zmíněný svědek v rámci své výpovědi uvedl tento závěr k rokům 2011 a 2012, tedy že v těchto letech žádné PHM přímo žalobci neprodal. To však nebyla jediná pomůcka pro stanovení daňové povinnosti. **Dalšími pomůckami** pro stanovení předmětné daňové povinnosti za prosinec 2011 a červenec 2012, vedle již zmíněných poznatků – zjištění správce daně získaných při správě daní za zdaňovací období měsíce březen 2013, byla evidence pro daňové účely zahrnující doklady žalobce jako daňového subjektu, na základě kterých uplatnil žalobce nárok na odpočet daně za údajný nákup PHM od společnosti ČEPRO, a.s., (za prosinec 2011 se jednalo o doklady č. PFA937, VPD1039, VPD1066, přičemž doměřená daň na základě těchto tří dokladů činila 77.272,60 Kč a za červenec 2012 se jednalo o doklady č. PFA20120584, VPD525, VPD580, doměřená daň činila za toto období 77.613,27 Kč, přičemž tyto skutečnosti jsou blíže obsaženy v tabulce č. 1 a 2, viz bod 36 žalovaného rozhodnutí). Další pomůckou byla podle rozhodnutí žalovaného odpověď na výzvu ke splnění povinností ze dne 16.10.2013 (čl. 9 a násl. správního spisu), v jejíž příloze byly obsaženy všechny vydané faktury pro žalobce v letech 2011 a 2012 včetně kopie faktur a z této odpovědi spol. ČEPRO, a.s., vyplývá, že ČEPRO, a.s., vystavilo pouze daňové doklady na přijaté zálohy na nájem pozemků, faktury za nájem a ostatní služby, faktury za jednorázové poukázky Eurooil a spoluúčast při jejich výrobě a penalizační faktury za pozdní úhrady, avšak nevystavila žádné faktury na prodej pohonných hmot žalobci.

Uvedené pomůcky a jejich použití považuje krajský soud za zcela adekvátní, správcem daně a žalovaným správně vyhodnocené, bez procesních pochybení, přičemž tyto závěry nemohou tyto další žalobní námitky žalobce vyvrátit či zpochybnit. Doměření daně za uvedená zdaňovací období na základě uvedených pomůcek považoval krajský soud za zcela zákonné, když **polemika žalobce s názory žalovaného k odvolacím námitkám na nich nemohla nic změnit.** Krajský soud proto nepovažoval za účelné detailně odpovídat na každou námitku, když **skutkový stav, a z něj vyplývající právní stav, v dané věci je zcela jasný a svědčí o oprávněnosti postupu správce daně a žalovaného, přičemž „podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení“** (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9Afs 70/2008-13, rozsudek NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 9Ads 237/2014-9). V intencích tohoto závěru krajský soud k jednotlivým námitkám uvádí následující skutečnosti:

Není pravdou, že *„tvrzení žalovaného je v rozporu se skutečností.“* Závěry žalovaného, a to jak skutkové, tak i právní, jsou zcela v souladu s výše zmíněnými podklady, pokud žalobce tvrdil, že *„předložil správci daně doklady o tom, že takovýmto způsobem část zboží opravdu prodával, stejně jako další nájemci, a že tímto způsobem byla ČEPRO, a.s., srozuměna a pro takovouto situaci také vydávala svým nájemcům pokyny...“*, tak jednak svá tvrzení ničím konkrétním sám žalobce v žalobě nedoložil (neuvedl, jak konkrétně další nájemci prodávali PHM, ostatně navíc srovnání s dalšími nájemci bylo pro posouzení věci

nepřípadné), pokud žalobce trval na tom, že část „zboží“, tj. PHM, nakupoval od ČEPRO, a.s., tak se neměl účelově bránit zahájení daňové kontroly, a v tom případě by se vyhnul stanovení daně podle zmíněných pomůcek, když by se mohl na základě zjištění daňové povinnosti dokazováním případně domoci provedení důkazů svědčících o oprávněnosti jeho tvrzení (tj. o tom, zda skutečně od spol. ČEPRO, a.s., PHM nakupoval). Tomuto způsobu určení daňové povinnosti se však žalobce **účelově vyhnul** (argumentace soudu viz výše s odkazem na obsah žalovaného rozhodnutí). Proto byla daňová povinnost správně stanovena na základě pomůcek, resp. byla doměřena daň podle pomůcek, avšak v tom případě **žalobce neměl právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, nemohl navrhnout použitelné a vhodné pomůcky a nesvědčilo mu ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek, přičemž takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použití pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudek NSS ze dne 18.7.2007, č.j. 9Afs 28/2007-156)**. Jak soud již výše uvedl, uvedené pomůcky byly v daném případě pro určení daňové povinnosti zcela adekvátní, byly správně vyhodnoceny, bez procesních pochybení na straně správce daně. Pokud žalobce tvrdí, že „jedna věc je uzavřená smlouva, druhá věc je skutečnost“, tak se svým zmíněným účelovým postupem připravil o možnost prokázat na základě případně jím navržených důkazů pravdivost tohoto tvrzení, tj. že „jedna věc je uzavřená smlouva, druhá věc je skutečnost“, tj. prokázat, že ve skutečnosti žalobce postupoval při prodeji PHM jinak, než stanovila smlouva na provozování čerpací stanice a prodej PHM uzavřená mezi spol. ČEPRO, a.s., a žalobcem, a že „tímto způsobem byla ČEPRO, a.s., srozuměna a pro takovouto situaci také vydávala svým nájemcům pokyny.“ Pokud žalobce svým účelovým postupem připustil, že daň byla stanovena v daném případě podle pomůcek, tak nemohl uspět s takovýmto tvrzením, navíc tomuto tvrzení nedoložil žádný konkrétní podklad, kterým by zpochybnil kvalitu použitých pomůcek a jejich správné hodnocení správcem daně a žalovaným.

Krajský soud nepřehlédl, že **žalobce v rozporu s vlastní konstrukcí žaloby** (žalobce uvádí vždy nejprve to, co uvedl v odvolání, čili odvolací námitku, pak co uvedl k odvolacímu důvodu žalovaný a poté teprve uvádí své námitky, které označuje jako „žalobní námitky žalobce“, v jedné části žaloby zahrnující uvedení jedné odvolací námitky, srov. čl. 5 soudního spisu – „námitky zástupce daňového subjektu“), uvedl zcela nelogicky, skrytě, obecnou námitku o tom, že „**stanovisko žalovaného k tomuto bodu odvolání je uvedeno již výše, odkazujeme tedy i na výše uvedené námitky žalobce. Odvolací námitka žalobce byla zcela důvodná.**“ **K této obecně formulované námitce krajský soud uvádí, že smyslem žalobních bodů je jednoznačné ustanovení rámce požadovaného soudního přezkumu, a že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobce u soudu dostane a čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej, přičemž není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010, č.j. 4As 3/2008-78).** Zároveň dispoziční zásada ve správním soudnictví brání tomu, aby soud ex officio opětovně se zabýval odvolací námitkou stejně uplatněnou v žalobě bez toho, aby žalobce uvedl v žalobě konkrétní skutkové a právní důvody, za jakých považuje vypořádání této odvolací námitky v žalovaném rozhodnutí za nesprávné, když **uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8Afs 55/2005-74).** Jestliže tedy žalobce nesouhlasil s vypořádáním své konkrétní odvolací námitky, tak měl uvést své konkrétní tvrzení v žalobě, když pouhý odkaz na odvolací námitky je v rozporu s uvedenou

dispoziční zásadou a uvedení konkrétní žalobní námitky nelze nahradit zopakováním námitek odvolacích. V další žalobní námitce žalobce argumentuje ust. § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH a tvrdí, že žalobci nikdo jiný, než společnost ČEPRO, a.s., pohonné hmoty na čerpací stanici nedodával, a jestliže „*správce daně zpochybnil skutečnost, že PHM, které žalobce prodával svým jménem, nedodala spol. ČEPRO, a.s., pak by se nutně jednalo o nelegálně nakoupené PHM. To se také správce daně také domníval, když na žalobce podal trestní oznámení, šetření orgánů činných v trestním řízení však nic takového neprokázalo, je zřejmé, že tvrzení správce daně bylo účelové a v rozporu se skutečností*“. Žalovanému dále žalobce tvrdí, že „*žalovanému je všemožně bráněno v přístupu k těmto výsledkům i k podanému trestnímu oznámení*“ (zřejmě žalobce měl na mysli nikoliv „žalovaného“ ale „žalobce“). Tuto námitku uplatnil žalobce již v odvolání, když tvrdil, že pokud nebyl při stanovení daně podle pomůcek uznán nárok na odpočet daně za nákup PHM od ČEPRO, a.s., pak je nutno odpovídajícím způsobem upravit i daň na výstupu, když podle názoru žalobce „*...jestliže podle tvrzení správce daně spol. ČEPRO, a.s., předmětné PHM nedodala, nemohl je daňový subjekt ani prodat dále.*“ K tomu uvedl žalovaný následující závěr:

„V rámci místních šetření měl prvostupňový správce daně k dispozici veškeré daňové doklady, které korespondovaly s údaji uvedenými v evidencích vedených pro daňové účely a v podaných daňových přiznáních. Měl tedy kromě jiného k dispozici i daňové doklady na výstupu – faktury vydané daňovým subjektem za prodej pohonných hmot a tyto byly v souladu s evidencemi vedenými pro daňové účely. Pokud tedy, jak tvrdí odvolatel, nemohl být toto uskutečněné zdanitelné plnění realizováno, tak je daňový subjekt povinen odvést a zaplatit daň v souladu s § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH, neboť je osobou, která vystavila doklad, na kterém uvedla daň. Uvedenou okolnost tedy nelze považovat za výhodu, ke které je nutno při stanovení daně podle pomůcek přihlídnout ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu.“

Odpověď žalovaného na tuto odvolací námitku je zcela jasná, v souladu s platnou právní úpravou, a pokud, jak žalobce tvrdí v žalobě, „*chtěl svoji námitkou upozornit na absurditu tvrzení správce daně*“, tak takové tvrzení správce daně krajský soud nepovažuje za absurdní. Pokud se žalobce chtěl domoci prokázání celého tvrzení o tom, že prodával svým jménem PHM dodané spol. ČEPRO, a.s., které skutečně odebral a zaplatil u této společnosti, tak jak již soud výše uvedl, měl možnost v případě, že by se nevyhnul stanovení daně podle pomůcek, na základě dokazování prokázat toto své tvrzení. Z použitých pomůcek však nevyplývá, že by tomu tak bylo, naopak zejména z pomůcky zahrnující zjištění správce daně týkající se zprávy dani za zdaňovací období v měsíci březen 2013 a z další pomůcky – již zmíněné odpovědi na výzvu ke splnění povinnosti ze dne 16.10.2013 vyhotovené spol. ČEPRO, a.s., jednoznačně vyplývá, že v letech 2011 a 2012 **tato společnost žádné faktury na prodej PHM žalobci nevystavila.** To, že údajně, dle tvrzení žalobce, nebylo v trestním řízení prokázáno, že se jednalo o nelegálně nakoupené pohonné hmoty, ještě automaticky bez dalšího neznamená, že bylo prokázáno, že zjištění vyplývající na základě použitých pomůcek, tj. skutečnost, že v tomto období ČEPRO, a.s., žalobci nevystavila žádné faktury na prodej PHM. K tomu krajský soud ještě uvádí, že uvedené pomůcky mají přímou souvislost s žalobcem, jako daňovým subjektem, když se jedná o zjištění z řízení vedeného u žalobce za jiné zdaňovací období, evidence vedená pro daňové účely daňovým subjektem i informace získané do spol. ČEPRO, a.s., se týkaly žalobce, tedy použité pomůcky dostaly i požadavkům kvality použitých pomůcek (jejich adekvátnost při aplikaci v daňovém řízení). Navíc **nelze poměřovat trestní a daňové řízení, která jsou vzájemně rozdílná jak svým účelem (rozhodnutí o vině a trestu obžalovaných VS vyměření daně ve výši, o které nejsou pochybnosti), tak způsoby zjišťování relevantního a skutkového stavu, rozložení těžiště**

důkazního břemen, či otázky, zda odpovědnost nastupuje pouze za zaviněné jednání, nebo zda je dána objektivní existencí určitého skutkového stavu (srov. rozsudek NSS ze dne 18.12.2014, č.j. 2Afs 128/2014-74).

V další žalobní námitce pak žalobce zpochybňuje postup správce daně, tvrdí, že „*nepravomocné rozhodnutí správce daně, resp. výsledky postupu správce daně lze využít jako pomůcku ale nelze je využít jako důkazní prostředek.*“ Poté si klade otázku „*proč asi žalovanému trvá tak dlouho rozhodnutí o platebním výměru, vydaném již 31.10.2013? Je snad lhůta více jak 14 měsíců obvyklá lhůta pro rozhodnutí o podaném odvolání?*“ K tomu soud uvádí, že v dané věci nebyla stanovena daňová povinnost na základě dokazování, ale podle pomůcek, když podle názoru krajského soudu je možné vycházet ze skutkových zjištění týkajících se jiného daňového období téhož daňového subjektu, přičemž tato skutková zjištění byla podložena příslušnými důkazními prostředky. To ale neznamená, že v dané věci bylo prováděno dokazování, nikoliv, tato zjištění získaná za pomoci důkazních prostředků byla použita pouze jako pomůcka v předmětném daňovém řízení. Zmíněné otázky nemají vliv na výše uvedené závěry o zákonnosti postupu žalovaného, pokud má žalobce pochybnosti o délce daňového řízení týkajícího se jiného období, nechť využije svých zákonných možností v tomto jiném řízení (§ 38 daňového řádu), či poté podání žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 a násl. s.ř.s.). V poslední žalobní námitce žalobce namítl, že „*žalovaný nedal žalobci možnost, aby údajné nesrovnalosti vysvětlil, když s ním v odvolacím řízení svá zjištění neprojednával.*“ Tyto nesrovnalosti se dle tvrzení žalobce týkají PHM, které z části prodával „*svým odběratelům*“ a tyto prodeje procházely přes jeho účetnictví, dodavatel musel žalobce prodané PHM uhradit ze svého, ihned po jejich odběru, od odběratelů však dostával úhrady až po smluvené době, kdy také vystavoval žalobce doklady s označením čerpací stanice, ke zneužití jednoduchých dokladů nemohlo docházet. **Tato námitka sama o sobě bez dalšího nemůže vyvrátit výše zmíněné závěry o tom, že stanovení daňové povinnosti, tj. doměření DPH za zmíněná dvě zdaňovací období, bylo po právu, když pokud žalobce hodlal vysvětlit „údajné nesrovnalosti“, a nezabránil by svým účelovým jednáním zahájení daňové kontroly, byla by daňová povinnost stanovena na základě dokazování, tedy žalobce by v takovém případě mohl navrhopvat důkazy.** V daném případě však byla daňová povinnost stanovena na základě pomůcek, přičemž „*kombinace stanovení daně dokazováním a podle pomůcek však není možná*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 15.5.2012, č.j. 2Afs 8/2012-25). V této souvislosti tedy nevznikla žalovanému povinnost provést dokazování podklady, které předložil žalobce v elektronické formě s odvoláním proti uvedeným platebním výměrům, když žalobce k odvolání předložil přehled účtenek, výpis z účtů žalobce v Komerční bance a České spořitelně včetně příloh k nim, přílohy k jednotlivým dokladům uvedeným ve zmíněných tabulkách č. 1 a 2 (viz žalované rozhodnutí – bod 36) a výpis z karty žalobce. V tom případě se jednalo o návrh důkazních prostředků, a protože daň byla stanovena podle pomůcek, správně žalovaný konstatoval, že „*nevznikl prostor pro následné dokazování.*“ Přesto se k těmto podkladům žalovaný vyjádřil (body 61 – 68), přičemž s obsahem tohoto závěru obsaženého v této části žalovaného rozhodnutí se krajský soud zcela ztotožňuje a v plném rozsahu na tuto část odůvodnění žalovaného rozhodnutí odkazuje (odst. 60 – 68). V této části je podstatný závěr žalovaného o tom, že žalobce předložil pouze kopie vystavených daňových dokladů, tj. jedná se pouze o kopie vystavitele, nikoliv kopie pořízené z originálu stvrzenek, přičemž skutečnost, že má žalobce tyto doklady k dispozici je možné pouze z důvodu, že vystavitelem je on sám, i když jménem společnosti ČEPRO, a.s. **Jako důkazní prostředek tedy nebyly předloženy originály daňových dokladů, které jsou pro uplatnění nároku na odpočet daně základní podmínkou, a které musí mít každý plátcе daně k dispozici,**

pokud nárok na odpočet daně uplatnil, přičemž „v této souvislosti by bylo na místě i předložení originálu původních stvrzenek, pokud jejich storno bylo provedeno z důvodu uvedených odvolatelem, a které v takovém případě nemohly být vydány skutečnému odběrateli pohonných hmot.“ Zároveň žalovaný dospěl k závěru (a ten žalobce v podstatě v žalobě nenapadl), že docházelo i k opravám daňových dokladů, „což je možné považovat za manipulaci vystavování daňových dokladů, rovněž tímto způsobem bylo manipulováno i s pokladní hotovostí, jen těžko si lze představit, že by pokladní na čerpací stanici vystavil v 7:30 hod. doklad na přijetí hotovosti (případně bez toho, aniž by ji přijal) a odběratel si to rozmyslel a přišel uhradit svůj dluh v 18:30 hod. kartou a hotovost vyžadoval zpět, jak je tomu u dokladu č. 212/88897“. Závěry uvedené v této části žalovaného rozhodnutí k podkladům předložených žalobcem s odvoláním nebyly v žalobě napadeny žádnou věcnou námitkou, naopak krajský soud nepřehlédl, že obdobné pochybnosti vyvstaly již jmenovanému svědkovi – Ing. H.H., vyslechnuté v rámci daňového řízení týkajícího se jiného zdaňovacího období (březen 2013), což svědčí oprávněnosti tvrzení žalovaného týkajícího se sice jiného zdaňovacího období ale stejného daňového subjektu (uvedený svědek ve svědecké výpovědi zahrnuté v protokolu ze dne 20.9.2013 vypověděl, že „při prověřování databáze obsahující prodej zboží čerpací stanice 323 za období měsíce března roku 2013, kterou ČEPRO, a.s., předalo správci daně, bylo při prověřování jednotlivých prodejů PHM zjištěno, že databáze obsahuje značné množství minusových položek, kterými byly prodeje PHM hrazené v hotovosti následně stornovány a nahrazovány prodeji PHM hrazených bezhotovostně, a to ve stejném množství a ve stejných částkách, avšak v rozmezí několika hodin.“ Podle tohoto svědka se jedná o velký rozsah takových oprav, podle něj „systémy na čerpacích stanicích dovolí stornovat hotovostní platbu a převést ji na platbu prostřednictvím platební karty, což je umožněno z důvodu, že se zákazníkovi může stát, že nahlásí platbu v hotovosti, následně zjistí, že v peněžence nemá tolik hotovosti a proto může být transakce stornována ve způsobu platby v hotovosti a převedena na způsob platby platební kartou, nebo může dojít k chybě obsluhy“, společnost ČEPRO, a.s., však neobdržela od žalobce nějakou informaci o takových častých změnách ve způsobu úhrady a ani neví, čím by mohly být zapříčiněny nebo co je příčinou těchto častých změn). Jestliže značná část daňových dokladů byla po stornu vystavena znovu, jak tvrdí žalovaný v bodu 68. žalovaného rozhodnutí a žalobce tento závěr nijak nevyvrátil, přičemž podle žalobcem předložených výpisů z účtu docházelo k úhradám z účtů žalobce poté, co značná část daňových dokladů byla po stornu vystavena znovu, tak žalovaný správně k tomu uvedl, že takový postup není postupem obvyklým, když tyto doklady pouze osvědčují platbu, ale „pouhá skutečnost, že žalobce prokáže, že peníze údajnému darovateli převedl (a ten si je z účtu vybral), totiž ještě neprokazuje, že ke zdanitelnému plnění došlo“ (srov. rozsudek NSS ze dne 3.10.2013, č.j. 62Af 31/2012-60). Žalovaný proto správně své úvahy uzavřel závěrem, že žalobce tyto důkazní prostředky předložené žalobcem „neosvědčil“ pro jejich rozporuplnost jako pomůcky pro stanovení daně. Navíc k tomu krajský soud musí dodat, že v projednávané věci v případě stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je oprávněn daňový subjekt pouze zpochybnit kvalitu použitých pomůcek (tj. zda pomůcky byly adekvátní), zda byly správně hodnoceny, a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení (srov. rozsudek NSS ze dne 30.5.2011, č.j. 8Afs 69/2010-103, a hlavně zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14.4.2009, č.j. 8Afs 15/2007-75), přičemž daňový subjekt nemá určovat správci daně, jakou pomůcku má či nemá použít, daňovému subjektu nesvědčí ani právo domáhat bez dalšího jiného dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 18.7.2007, č.j. 9Afs 28/2007-156).

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud **zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.)**.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení, a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly (§ 60 odst. 1 s.ř.s.).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 16. února 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová